



PARECER SEI Nº 4786/2025/MF

PARECER PÚBLICO. Ausência de elementos que justifiquem sigilo legal ou profissional.

Ação de fiscalização realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), com base na Portaria de Fiscalização – AudFiscal 306, de 27 de maio de 2025, nos órgãos Casa Civil da Presidência da República, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria de Orçamento Federal - MP, Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento e Orçamento, decorrente do Acórdão 441/2025 - Plenário (TC 25740/2024-5), com o objetivo de avaliar se os mecanismos adotados pelo Governo Federal asseguram a transparência pública sobre os benefícios tributários federais, quanto à completude, inteligibilidade e atualidade das informações prestadas, possibilitando o controle social.

Análise da PGFN/CAT circunscrita a dois pontos de ordem jurídica.

A afirmação contida nos itens 48 e seguintes do Relatório Preliminar do TCU, na linha de que o art. 14 da LRF deve ser observado também nos casos em que não exista gasto tributário envolvido na concessão do benefício fiscal, juridicamente, é desarrazoada e carente de fundamentação legal e doutrinária. Os benefícios e incentivos tributários que não ocasionam renúncia de receitas ou gasto tributário, os benefícios expressamente afastados por expressa disposição do art. 14 da LRF (no caso do § 3º do artigo), ou as renúncias que não sejam consequência de desvios ao Sistema Tributário de Referência, não estão abarcados, ou não estão "de acordo" ou "aderentes" ao art. 14 da LRF.

Quando o *caput* do art. 14 da LRF estatui que "A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)", considerando que ele adjetivou a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, com a expressão "da qual decorra renúncia de receita", o artigo 14 da LRF está tratando de benefício tributário em sentido estrito, ou seja, aquele que o art. 14 da LRF entende que produz o efeito de gasto tributário/renúncia de receitas.

Renúncia de receitas tributárias é sinônimo de gasto tributário. Renúncia de receitas tributárias não necessariamente é sinônimo de benefício ou incentivo tributário. Benefícios ou incentivos tributários em sentido lato são todos aqueles que ocasionam algum tipo de favorecimento a grupos determinados de contribuintes, não obrigatoriamente transfigurados em renúncia de receitas ou gasto tributário; benefícios ou incentivos tributários em sentido estrito seriam, ao contrário, os que ocasionam renúncia de receitas ou gasto tributário e, portanto, devem obediência ao art. 14 da LRF.

Ainda que se admitisse renúncia de receita como sinônimo de benefício ou de incentivo tributário com base no § 1º do art. 14 da LRF, é imprescindível ter presente que os exemplos dados pelo legislador no citado § 1º compreendem somente institutos que ocasionam gastos tributários. Daí, porque, apesar da impropriedade do texto legal e de eventuais confusões por ele geradas, a renúncia ali positivada é efetivamente no sentido de gasto tributário, decorrente de benefícios que implicam desvios ao STR.

O art. 14 da LRF não disciplina os benefícios ou incentivos tributários em sentido lato, mas tão somente os benefícios ou incentivos tributários em sentido estrito, ou seja, os que ocasionam renúncia de receitas ou gasto tributário. Estender o regramento do art. 14 da LRF para todo e qualquer tipo de benefício ou incentivo tributário, mesmo que deles não decorram renúncia de receitas ou gastos tributários é um equívoco conceitual. Em outras palavras, o fundamento utilizado no Relatório Preliminar do TCU, de que o art. 14 da LRF se aplicaria a todo e qualquer benefício ou incentivo tributário, precisa ser retificado. Raciocínio diferente acabaria por obrigar a que todos os benefícios e incentivos tributários, mesmo os que não ocasionam renúncia de receitas ou gastos tributários, atendam aos comandos dos incisos I ou II do art. 14 da LRF, o que seria, verdadeiramente, uma incongruência jurídica, porque se a regra de ouro do mencionado artigo é o equilíbrio fiscal, em tais casos, de ausência de renúncia de receitas ou de gasto tributário, não há desequilíbrio fiscal a ser enfrentado. Em suma, o art. 14 da LRF disciplina somente o que representa renúncia de receitas, aqui entendida como sinônimo de gasto tributário.

Demais benefícios ou incentivos tributários, ou "outras desonerações", como chamados pelo TCU no Referencial de Controle de Benefícios Tributários, que possuem efeito sobre a receita ou sobre a arrecadação, não se subsumem às regras do art. 14 da LRF e devem ser controlados sob outros fundamentos legais e jurídicos. A manipulação de alíquotas dos impostos regulatórios, por exemplo, produz impacto nas receitas da União, mas que, por uma opção do legislador, não se traduz em um gasto tributário ou em renúncia de receitas para os efeitos do art. 14 da LRF. Medidas como a exemplificada podem produzir perda de arrecadação, mas não para os efeitos do art. 14 da LRF.

No que concerne à interpretação a ser conferida ao inciso II do § 1º do art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 2021, sob o ponto de vista eminentemente jurídico e sem nenhum juízo de valor quanto ao mérito da questão, a interpretação literal do dispositivo constitucional parece não deixar margem de dúvidas de que, quanto ao aspecto formal, o ditame constitucional já foi cumprido com o encaminhamento do PL nº 3.203/21 ao Congresso Nacional pelo então Presidente da República. Se o referido Projeto de Lei não atende ao comando constitucional ou é insuficiente para tanto, esta é outra discussão. O que não é razoável, repita-se, num enfoque puramente jurídico-formal, é conferir interpretação expansiva no tempo para dispositivo cujos efeitos se exauriram (formalmente considerando) a partir da remessa do PL nº 3.203/21 ao Parlamento.

Todavia, constata-se a preocupação, e o estabelecimento de medidas concretas por parte do atual chefe do Poder Executivo, para que os referidos dispositivos constitucionais sejam observados sob a perspectiva do mérito, como se comprova do encaminhamento do PLP nº 182, de 2025, pelo atual Presidente da República ao Congresso Nacional, apresentado pelo Líder do Governo, Deputado José Guimarães, que "dispõe sobre a redução de incentivos e benefícios de natureza tributária concedidos no âmbito da União e estabelece a responsabilidade solidária de terceiros pelo recolhimento de tributos incidentes sobre a exploração de apostas de quota fixa.

Além disso, é fundamental lembrar que tramita nesta PGFN/CAT o Projeto de Lei Complementar nº 128, de 2025, em fase de sanção presidencial, o qual, em nossa avaliação, tem o potencial de elidir diversos apontamentos constantes do Relatório Preliminar do TCU, uma vez que estabelece regras sobre governança, redução e limitação do valor total dos incentivos e benefícios tributários.

Legislação citada: Constituição Federal, art. 153, § 1º; PLP 182/25; PLP 128/25

I

1. Trata-se de ação de fiscalização realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), com base na Portaria de Fiscalização – AudFiscal 306, de 27 de maio de 2025, nos órgãos Casa Civil da Presidência da República, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional, Secretaria de Orçamento Federal - MP, Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento e Orçamento, decorrente do Acórdão 441/2025 - Plenário (TC 25740/2024-5), com o objetivo de avaliar se os mecanismos adotados pelo Governo Federal asseguram a transparência pública sobre os benefícios tributários federais, quanto à completude, inteligibilidade e atualidade das informações prestadas, possibilitando o controle social.
2. O processo vem à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) por intermédio da Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Fazenda (AECI/MF), para análise e manifestação, esclarecendo que foi concedido dilação de prazo pelo Tribunal de Contas da União **até 17/01/2026**, prazo o envio das eventuais considerações do Ministério da Fazenda (e demais jurisdicionados).
3. A AECI/MF solicitou à PGFN o encaminhamento de pedido de representação extrajudicial do Ministério da Fazenda pela Subconsultoria-Geral da União de Representação Extrajudicial - SUB-EX da Advocacia-Geral da União (AGU) junto ao TCU, nos seguintes termos:

Despacho 55982544 (anexo V):

À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional,

Faz referência ao Ofício 47823/2025-TCU/Seproc (55571396), que encaminhou a Instrução sobre o processo TC 008.798/2025-7 (55571696) - SEI 19995.008105/2025-46.

Informa-se que foram observadas divergências de entendimentos entre as áreas técnicas do Ministério da Fazenda e conteúdos apresentados pela equipe de auditoria no citado relatório. Nesta medida, inclusive em face da relevância do tema tratado, nos termos da Portaria Normativa AGU nº 94, de 26 de maio de 2023, art. 4º, é solicitada a representação extrajudicial do Ministério da Fazenda pela Subconsultoria-Geral da União de Representação Extrajudicial - SUB-EX da Advocacia-Geral da União junto ao Tribunal de Contas da União.

Informa-se, ainda, que foi solicitada a concessão de prazo adicional de manifestação até 30 de dezembro de 2025, por meio do OFÍCIO SEI Nº 70328/2025/MF (55983528).

Oportunamente, conforme consta no sistema Conecta do TCU, registra-se que em resposta ao Ofício 47822/2025-TCU/Seproc, a Receita Federal já apresentou ao TCU manifestações relacionadas com a mesma Instrução do processo TC 008.798/2025-7, conforme a seguir:

Nota Cocad/Suara/RFB nº 516, de 25 de agosto de 2025, da Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento (Suara);

Nota ASCIF nº 60, de 24 de novembro de 2025, da Assessoria de Cooperação e Integração Fiscal (Ascif);

Nota CETAD/COPAN nº 142, de 25 de novembro de 2025, do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad); e

Nota Transparência/GABINETE RFB nº 20/2025, de 28 de novembro de 2025.

Esta Assessoria se encontra à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais.

4. A PGFN, por sua vez, encaminhou a aludida solicitação à AGU, conforme despacho abaixo reproduzido:

DESPACHO nº 203/2025/COEX/DIRISC/CRISC/CGCI/PGAGOV/GABIN/PGFN-MF

Processo nº 19995.008105/2025-46

À SUB-EX/AGU,

Trata-se de Despacho (55982544) da Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Fazenda (AECI-MF) que se refere ao TC 008.798/2025-7, e solicita representação extrajudicial da SUB-EX perante o Tribunal de Contas da União (TCU).

O processo TC 008.798/2025-7 analisou a governança e a transparência das renúncias tributárias federais — isto é, como o governo organiza, monitora e divulga informações sobre incentivos e benefícios que reduzem a arrecadação de tributos.

O objetivo da fiscalização do TCU foi verificar se existem regras claras, avaliações periódicas e dados acessíveis para orientar decisões baseadas em evidências. A fiscalização reuniu dados da Receita Federal do Brasil (Ministério da Fazenda), Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (Ministério do Planejamento e Orçamento), entre outros.

Nos termos do artigo 8.º e Parágrafo único da Portaria Normativa AGU n. 94, de 26 de maio 2023, e conforme Despacho (55982544) da (AECI-MF), **solicitamos representação extrajudicial do Ministério da Fazenda perante o Tribunal de Contas da União (TCU) no âmbito do processo TC 008.798/2025-7.**

Encaminhamos o Despacho (55982544) da (AECI-MF).

5. Por intermédio da COTA Nº 00512/2025/SUB-EX/CGU/AGU, a Advocacia-Geral da União (AGU) exarou sua concordância com a representação solicitada e concedeu o **prazo de até 30 de dezembro de 2025**, para envio das manifestações setoriais pertinentes:

NUP: 19995.008105/2025-46

INTERESSADOS: UNIAO FEDERAL (MINISTERIO DA ECONOMIA) ASSUNTOS: NORMATIZAÇÕES

1. Em complemento à COTA Nº 00508/2025/SUB-EX/CGU/AGU, registro que houve a prorrogação de prazo para apresentação dos comentários de gestores, com novo prazo final para manifestação fixado para 17 de janeiro de 2026.

2. Assim, solicita-se aos órgãos que manifestarem interesse na representação extrajudicial pela SUB-EX que encaminhem os comentários de seu gestores até dia **30 de dezembro de 2025**, a fim de que haja tempo hábil para elaborar a resposta a ser posteriormente encaminhada ao TCU.

3. Em conclusão, solicito ao DAA/SUB-EX que encaminhe os autos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à

6. Era o necessário a relatar.

II

7. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da PGFN (CAT) cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos arts. 22, 23 e 24 do Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

8. Cuida-se do Processo 008.798/2025-7 - RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO, que avalia a política federal de benefícios fiscais, encontrando-se na fase de comentários dos gestores sobre o relatório preliminar, conforme previsto no art. 14 da Resolução-TCU 315/2020. Em outras palavras, objetiva-se avaliar se os mecanismos adotados pelo Governo Federal asseguram a transparência pública sobre os benefícios tributários federais, quanto à completude, inteligibilidade e atualidade das informações prestadas, possibilitando o controle social.

9. O Relatório Preliminar de Acompanhamento dos Benefícios Tributários Federais do TCU consta do Volume V dos autos (55571696). Nos termos do item 7 da Introdução do documento, "O presente acompanhamento decorre da deliberação proferida no Acórdão 441/2025-TCU Plenário, referente ao TC 025.740/2024-5, de relatoria do Ministro Benjamin Zymler, e tem por objetivo avaliar se a governança e os mecanismos de transparência adotados pelo Governo Federal asseguram o acompanhamento eficaz dos benefícios tributários, a mitigação dos riscos fiscais a eles associados e a produção de informações que subsidiem a tomada de decisão baseada em evidências, podendo abranger outros órgãos e entidades relacionados à matéria." Vejamos, pois as conclusões do mencionado Relatório:

V. Conclusão

165. Esta fiscalização teve por objetivo avaliar se a governança e os mecanismos de transparência implementados pelo Governo Federal são suficientes para assegurar o acompanhamento eficaz dos benefícios tributários, mitigar os riscos fiscais a eles associados e produzir informações confiáveis e tempestivas que subsidiem a tomada de decisão baseada em evidências.

166. Durante a auditoria, foram analisadas duas questões de auditoria principais: (i) se os benefícios tributários federais cumprem as exigências legais de governança e transparência de forma a permitir seu adequado monitoramento, avaliação e controle social; e (ii) se a gestão governamental dos benefícios tributários vem sendo conduzida de forma planejada e transparente com o objetivo de reduzir o seu montante total de modo a não ultrapassar 2% do PIB até 2029.

167. Os resultados mostraram avanços relevantes em termos de transparência ativa implementados nos últimos anos. No entanto, foram identificadas deficiências que comprometem a governança, a transparência e a uniformidade na gestão dos benefícios tributários.

168. A análise da primeira questão de auditoria revelou deficiências significativas de governança e transparência na gestão dos benefícios tributários federais, que se desdobram em diferentes dimensões. Constatou-se que o cumprimento do art. 165, §6º, da Constituição Federal é apenas parcial, uma vez que o demonstrativo dos benefícios tributários no PLOA apresenta-se fragmentado e insuficiente, com informações dispersas em diferentes anexos, o que dificulta a visão consolidada do impacto das renúncias sobre receitas (III.1.1).

169. Além disso, os instrumentos atuais de transparência ativa não detalham os objetivos de política pública, o público-alvo, o órgão gestor responsável nem os resultados esperados de cada benefício, o que compromete a transparência e o controle social (III.1.2).

170. Do ponto de vista institucional, observou-se que o modelo de governança dos benefícios tributários da União é incompleto, diante da ausência de um marco normativo geral que defina princípios, critérios e procedimentos para a concessão, monitoramento e avaliação dessas políticas, bem como da inexistência de uma instância central de governança responsável por coordenar e supervisionar a atuação dos diversos órgãos envolvidos (III.1.3).

171. A auditoria também constatou a ausência de avaliações periódicas em parcela significativa dos benefícios tributários (III.1.4). Soma-se a isso a falta de efetividade da regra de vigência máxima de cinco anos, prevista nas LDOs, uma vez que diversos benefícios tributários têm sido instituídos, ampliados ou prorrogados em desconformidade com esse limite temporal (III.1.5).

172. Em suma, os subchapters apresentados revelam deficiências significativas na governança e transparência dos benefícios tributários federais, impactando a efetividade das políticas públicas e o controle social sobre os recursos públicos.

173. No que se refere à segunda questão de auditoria, verificou-se a inexistência de um plano institucionalizado e efetivamente implementado para a redução gradual dos benefícios tributários, o que ameaça o cumprimento da meta constitucional que limita essas renúncias a 2% do PIB até 2029, conforme estabelecido pela EC 109/2021 (III.2).

174. Ressalta-se que a inclusão do tema "Transparência e Efetividade das Renúncias Tributárias" na LAR da Administração Pública Federal reforça o reconhecimento, em nível estratégico, da materialidade, relevância e natureza sistêmica do problema, evidenciando a necessidade de atuação coordenada entre os órgãos de governo e de controle externo para mitigar os riscos identificados.

175. A partir da leitura dos achados, comprovaram-se oportunidades de aperfeiçoamento na governança e transparência dos benefícios tributários federais. Entre os benefícios estimados desta fiscalização, destacam-se o fortalecimento da capacidade do Estado de mensurar, avaliar e controlar os efeitos fiscais e distributivos dos benefícios tributários. Como resultado, espera-se ampliação da transparência ativa das informações, em consonância com os princípios da publicidade e da accountability na gestão fiscal.

176. As principais propostas do relatório constituem-se na realização de determinações, recomendações, ciências e alertas para aprimoramento e regularização das situações apontadas nos achados, bem como o encaminhamento deste relatório de auditoria para o Congresso Nacional para que tome conhecimento dos riscos relacionados aos benefícios tributários.

177. Em síntese, os resultados deste trabalho fornecem base técnica para futuras fiscalizações, deliberações e recomendações do Tribunal, voltadas ao fortalecimento da gestão fiscal responsável, da transparência ativa e da eficiência alocativa dos recursos públicos, contribuindo para uma política tributária mais equitativa, mensurável e orientada a resultados. (grifos nossos).

10. Cabe asseverar que nas conclusões do Relatório Preliminar já foram consideradas diversas informações prestadas por órgãos do Ministério da Fazenda (MF), sobretudo da RFB e da Secretaria de Política Econômica (SPE). A título de exemplos de peças que constam do processo, citamos as seguintes notas da RFB: 1) Nota Cetad/Copan nº 76, de 13 de agosto de 2025; 2) Nota Cosit/Sutri/RFB nº 187, de 7 de agosto de 2025; 3) Nota RFB/Sufis nº 15, de 8 de agosto de

2025; 4) Nota Transparência/Gabinete RFB nº 04/2025, de 14 de agosto de 2025; 5) Nota Cocad/Suara/RFB nº 262, de 4 de agosto de 2025; 6) Nota Coana nº 66, de 14 de agosto de 2025; 7) Nota Cetad/Copan nº 103, de 18 de setembro de 2025; 8) Nota Audit nº 11, de 26 de setembro de 2025; 9) Nota Audit nº 13, de 30 de setembro de 2025; 10) Nota Cetad/Copan nº 112, de 30 de setembro de 2025; 11) Nota Transparência/Gabinete RFB nº 20/2025, de 28 de novembro de 2025; 12) Nota Cetad/Copan nº 142, de 25 de novembro de 2025; 13) Nota Cocad/Suara/RFB nº 516, de 25 de agosto de 2025. Também consta dos autos o Despacho SPE 53772343.

11. Consoante asseverado no item 166 das Conclusões do Relatório Preliminar do TCU, "Durante a auditoria, foram analisadas duas questões de auditoria principais: **(i) se os benefícios tributários federais cumprem as exigências legais de governança e transparência de forma a permitir seu adequado monitoramento, avaliação e controle social; e (ii) se a gestão governamental dos benefícios tributários vem sendo conduzida de forma planejada e transparente com o objetivo de reduzir o seu montante total de modo a não ultrapassar 2% do PIB até 2029.**" (Destacamos).

12. Sobre a primeira questão, segundo o TCU, "Em suma, os subchados apresentados revelam deficiências significativas na governança e transparência dos benefícios tributários federais, impactando a efetividade das políticas públicas e o controle social sobre os recursos públicos." Seguem trechos mais detalhados da avaliação:

168. A análise da primeira questão de auditoria revelou deficiências significativas de governança e transparência na gestão dos benefícios tributários federais, que se desdobram em diferentes dimensões. Constatou-se que o cumprimento do art. 165, §6º, da Constituição Federal é apenas parcial, uma vez que o demonstrativo dos benefícios tributários no PLOA apresenta-se fragmentado e insuficiente, com informações dispersas em diferentes anexos, o que dificulta a visão consolidada do impacto das renúncias sobre receitas (III.1.1).

169. Além disso, os instrumentos atuais de transparência ativa não detalham os objetivos de política pública, o público-alvo, o órgão gestor responsável nem os resultados esperados de cada benefício, o que compromete a transparência e o controle social (III.1.2).

170. Do ponto de vista institucional, observou-se que o modelo de governança dos benefícios tributários da União é incompleto, diante da ausência de um marco normativo geral que defina princípios, critérios e procedimentos para a concessão, monitoramento e avaliação dessas políticas, bem como da inexistência de uma instância central de governança responsável por coordenar e supervisionar a atuação dos diversos órgãos envolvidos (III.1.3).

171. A auditoria também constatou a ausência de avaliações periódicas em parcela significativa dos benefícios tributários (III.1.4). Soma-se a isso a falta de efetividade da regra de vigência máxima de cinco anos, prevista nas LDOs, uma vez que diversos benefícios tributários têm sido instituídos, ampliados ou prorrogados em desconformidade com esse limite temporal (III.1.5).

13. Quanto ao segundo ponto, "verificou-se a inexistência de um plano institucionalizado e efetivamente implementado para a redução gradual dos benefícios tributários, o que ameaça o cumprimento da meta constitucional que limita essas renúncias a 2% do PIB até 2029, conforme estabelecido pela EC 109/2021 (III.2)."

14. Pois bem. À PGFN/CAT não cabe a análise da maioria das questões levantadas pelo TCU, sendo estas de responsabilidade da RFB e de outros órgãos (no caso do Ministério da Fazenda, um exemplo é a SPE). Todavia, dois pontos de ordem jurídica chamaram a atenção desta Procuradoria.

15. O primeiro, é a afirmação contida nos itens 48 e seguintes do Relatório Preliminar, na linha de que o art. 14 da LRF deve ser observado também nos casos em que não exista gasto tributário envolvido na concessão do benefício fiscal:

48. A LRF, por sua vez, ao disciplinar a renúncia de receita em seu art. 14, adota igualmente um conceito amplo. O caput do artigo e seus §§ 1º e 3º incluem anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção, redução de alíquotas, base de cálculo, concessão de benefício ou incentivo de natureza tributária ou financeira. **Assim, a LRF reconhece que qualquer medida que importe perda de arrecadação, ainda que não classificada formalmente como "gasto tributário", constitui uma renúncia de receita.**

(...).

51. O DGT adota uma definição metodológica restrita, limitada aos benefícios que representam desvios em relação a um sistema tributário de referência e que podem ser considerados instrumentos explícitos de política pública (Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação, 2020), conforme parâmetros internacionais de mensuração recomendados pela OCDE, FMI e CIAT (Nota CETAD/COPAN 106/2025, peça 66, p. 3-4). Embora essa abordagem seja útil para fins de comparabilidade internacional, ela exclui do cálculo diversos benefícios tributários que também produzem efeitos fiscais **e estão aderentes ao art. 14 da LRF.**

52. Sendo assim, instruir o PLOA com o DGT que não abrange todos os benefícios tributários que produzem efeitos sobre a receita, não é suficiente para atender plenamente às exigências de transparência e controle fiscal estabelecidas pela Constituição Federal e pela LRF. Da mesma forma, as planilhas de Desonerações Instituídas, apresentadas em anexo distinto do PLOA para fins de cumprimento do art. 5º, II, da LRF, não suprem essa lacuna, pois possuem finalidade diversa.

(...).

62. Além disso, a razão oficialmente divulgada pelo Governo Federal, Gastos Tributários/PIB, é calculada apenas com base nos itens constantes do DGT. Assim, **a exclusão dos benefícios não classificados como "gastos tributários", mas que produzem efeito sobre a receita e estão de acordo com o art. 14 da LRF,** conduz à subestimação do esforço fiscal real, isso impacta o acompanhamento das metas constitucionais de redução gradual das renúncias tributárias, previstas no art. 4º da EC 109/2021.

(...).

67. A situação constatada decorre da ausência de lei geral que uniformize conceitos e a forma de mensuração dos benefícios tributários, conforme previsto no art. 4º, § 4º, inciso I, da EC 109/2021, aliada à utilização exclusiva do DGT para cumprir o comando do art. 165, § 6º, da CF/1988, o que restringe o escopo das informações e impede uma visão completa do impacto fiscal de todos os benefícios tributários que tenham efeito sobre a receita e estejam de acordo com o art. 14 da LRF, comprometendo a transparência e a accountability da gestão pública. (Grifos nossos).

16. Inicialmente, para uma melhor compreensão do raciocínio, faz-se necessário uma breve visão geral em torno dos conceitos de benefícios/incentivos tributários, renúncia de receitas e gastos tributários. Normalmente, os dois últimos são utilizados, sobretudo pela doutrina, como sinônimos ou como consequência dos benefícios/incentivos tributários em sentido estrito. De acordo com estudo realizado por esta subscritora (CASTILHOS, Núbia Nette Alves Oliveira de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e as Renúncias de Receitas Tributárias: uma abordagem conceitual do art. 14 da LRF.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 100-101),

É na doutrina que está a maior fartura de elementos no que tange aos conceitos ora explorados. As pesquisas

acadêmicas têm investido para estabelecer as raízes dessa discussão que, na prática, representa preocupações existentes em diversos países, haja vista o crescente manejo dessa forma de financiamento de políticas públicas.

Há doutrinadores que entendem existir uma equivalência entre as expressões benefícios e incentivos tributários, renúncia de receitas tributárias e gastos tributários. Seriam, pois, todas sinônimos. Contudo, há os que compreendem que a concessão de benefícios e incentivos tributários produzem a renúncia de receitas, e que, portanto, não são sinônimos, mas causa e consequência. Atualmente "gasto tributário" tem sido referido em substituição a benefícios e incentivos tributários e à renúncia de receitas.

E tal substituição faz sentido, porque, se de um lado os benefícios e incentivos tributários resultam na diminuição das receitas públicas, por outro, também indicam como o Estado gasta seus recursos, denotando uma grande proximidade com o debate sobre as despesas públicas na forma de gastos diretos, inseridos nas peças orçamentárias.

17. A obra acima indicada também analisou a posição do TCU acerca do tema (ob. cit., p. 97-99):

Quanto ao TCU, há mais de dez anos, o órgão tem aprimorado o acompanhamento, controle e fiscalização dos benefícios e incentivos tributários/renúncias tributárias/gastos tributários. O Acórdão 747/2010 (Processo TC-015.052/2009-7) trouxe o conceito de renúncia de receitas tributárias, para fins de aplicação do art. 14 da LRF:

6. CONCEITO DE RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS PARA FINS DE APLICAÇÃO DO ART. 14 DA LRF

6.13. Além de compor um desvio ao sistema tributário de referência, um gasto tributário deve ter finalidades similares às da despesa pública, possuindo, portanto, uma lógica orçamentária associada. Constituem desonerações utilizadas como alternativas às ações políticas de governo, com objetivos de promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas sim por meio do sistema tributário.

6.14. Segundo Ricardo Lobo Torres, (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**. 12 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 194):

A expressão "renúncia de receitas", equivalente a "gasto tributário" (*tax expenditure*), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey (ob. Cit.). Gastos tributários ou renúncias de receitas são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda etc) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos etc).

(...).

Nesse Acórdão, o TCU faz referência ao conceito adotado pela RFB a partir de 2003, e, também, ao fato de que a partir de 2005, a LDO passou a dispor sobre o conceito de incentivo ou benefício de natureza tributária, existindo consonância entre ambas as disposições:

6.18. Observa-se que o conceito adotado pela LDO é o mesmo apresentado pela RFB no DGT, e guarda consonância com o conceito adotado internacionalmente, abordando os dois aspectos necessários para a identificação de um gasto tributário:

a) ser uma exceção ao sistema tributário de referência, definido como a legislação tributária vigente;

b) constituir-se como um gasto governamental indireto, com objetivos econômicos e sociais.

6.19. Verifica-se que o tratamento da renúncia como gasto, conforme o conceito adotado no DGT e na LDO, está em harmonia com o espírito que orientou o legislador na elaboração da LRF: o equilíbrio fiscal. Isto porque o equilíbrio fiscal perseguido pela LRF pode ser afetado tanto pela realização de despesas de forma pouco parcimoniosa quanto pela renúncia ilimitada de receitas.

(...).

Mais recentemente, o TCU elaborou o "Referencial de Controle de Benefícios Tributários".

(...).

O Referencial "(...) aplica-se ao controle e à fiscalização dos benefícios tributários quando utilizados como instrumentos de promoção de objetivos de políticas públicas, no tratamento estatal de problemas públicos":

São passíveis de avaliação como instrumentos de implementação de políticas públicas, a partir dos critérios e orientações propostos neste Referencial de Controle de Benefícios Tributários, as medidas de desoneração tributária que possuem caráter extrafiscal, ou seja, o uso do sistema tributário com objetivos diferentes da arrecadação de receitas tributárias. Tais instrumentos buscam promover comportamentos específicos nos contribuintes, incentivar setores econômicos delimitados ou compensar o não provimento de bens e serviços sob a responsabilidade do Estado, e constituem instrumentos alternativos aos gastos diretos ou à regulação, ainda que tais medidas não representem uma redução global da receita pública ou que não caracterizem desvios ao sistema tributário de referência.

(...).

O TCU decidiu por:

(...) não se restringir à expressão "gastos tributários" porque o conceito utilizado pela SRFB não abarcaria a totalidade dos benefícios tributários, instrumentos que utilizam a redução da carga tributária para promoção de objetivos de políticas públicas e que seriam passíveis de controle e fiscalização.

Assim, o órgão apresenta a seguinte estrutura de enquadramento conceitual para a aplicação do Referencial nos benefícios tributários: subsídios - o gênero, sinônimo de benefício e incentivo fiscal, composto por três espécies de benefícios - benefícios tributários, benefícios financeiros e benefícios creditícios. Os benefícios tributários, por sua vez, seriam divididos em dois grupos - o dos gastos tributários e o de outras desonerações. (Grifos nossos).

18. **Vê-se, portanto, que no Referencial de Controle de Benefícios Tributários, o TCU dividiu os benefícios tributários em dois grupos: o dos gastos tributários e o de outras desonerações.** Todavia, nem por isso, a Corte de Contas entendeu que se aplica a ambos os grupos o art. 14 da LF.

19. Para o Professor Celso de Barros Correia Neto, sobre a utilização dos termos "renúncia de receitas" e "gastos tributários", "Em língua portuguesa, as traduções mais exatas da expressão inglesa *tax expenditure* seriam "gastos tributários" ou "despesa fiscal", como são frequentemente empregadas em Portugal, mas a tradição jurídica brasileira preferiu "renúncia de receita (tributária), e "renúncia fiscal", mais usual em nosso país **e adotadas expressamente pelo texto constitucional nos arts. 70 e 153, § 4º, III, respectivamente.**" (CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 153). (Grifos nossos). O mencionado Professor conceitua incentivo fiscal em sentido amplo e em sentido estrito (ob. cit. p. 132):

Em **sentido amplo**, emprega-se a expressão para designar quaisquer disposições especiais inseridas, dentre as regras tributárias, com o objetivo de favorecer e estimular atividades privadas consentâneas ao interesse público.

Numa segunda acepção, **mais restrita e usual**, tornam-se incentivos fiscais como disposições especiais de direito tributário que reduzem a carga fiscal, mediante alteração da obrigação principal, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público. Nesse uso, incentivo e renúncia fiscal estão inevitavelmente conectados. O exemplo mais ilustrativo e conhecido são as isenções extrafiscais. (Grifos nossos).

20. Weder de Oliveira entende que embora renúncia de receita, gastos tributários, renúncia fiscal, incentivo fiscal, desoneração ou exoneração tributária, benefício fiscal sejam expressões quase sempre tomadas como sinônimos e que constituem denominações para um mesmo fenômeno tributário, o *caput* do art. 14 da LRF dá a entender que benefício tributário e renúncia de receitas são conceitos diferentes: **renúncia de receitas seria uma das possíveis consequências do benefício tributário. Haveria benefício tributário do qual resultaria renúncia de receitas e benefício que não acarretaria esse resultado.**" (OLIVEIRA. Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: Direito, orçamento e finanças públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 845-846). O autor também trabalha com a noção de benefício tributário em sentido amplo e em sentido estrito:

Ao que parece, o legislador da LRF pensou numa concepção de benefício tributário mais abrangente, como, por exemplo, uma que abarcasse o parcelamento de dívidas tributárias sem abatimentos, situação que não deixa de ser sentida como um benefício, mas que não se enquadra num conceito de benefício tributário mais restrito, como aquele que se associa à ideia de renúncia de receita, como expusemos anteriormente. **Portanto, pode-se compreender que o caput do art. 14 tomou a expressão benefício tributário em sentido amplo, sendo "benefício tributário do qual decorra renúncia de receita" o seu sentido estrito, que é o sentido técnico pelo qual comumente se toma o termo.** Visto assim o dispositivo, não há contradição naquela expressão.

21. Para o autor (ob. cit. p. 850), (...) embora o *caput* do art. 14 tenha dado a entender que benefício tributário e renúncia de receita fossem categorias distintas, sendo a renúncia o efeito do benefício, **no § 1º do mesmo artigo a lei toma o termo "renúncia" não mais na acepção de efeito do benefício tributário, mas como expressão sinônima.**" Por fim, Weder de Oliveira expõe o que ele nomina como "descrição do gênero benefício tributário", para fins do art. 14 da LRF (ob. cit. p. 922):

Norma tributária que alcance exclusivamente determinado grupo de contribuintes, constituindo exceção ao sistema de referência do tributo, e implique redução da arrecadação em potencial da Fazenda Pública, bem como redução discriminada de tributo ou aumento da disponibilidade econômica do contribuinte, mediante (a) isenção, (b) anistia, (c) remissão, (d) concessão de crédito presumido, (e) redução de alíquotas, (f) redução de base de cálculo, (g) devolução total ou parcial de tributo, (h) concessão de benefícios financeiros ou creditícios, concedido com base no tributo, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus, (i) qualquer sistemática tributária da qual resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do montante do crédito tributário devido.

22. Como se percebe, uma das características da conceituação dos institutos em destaque (benefícios/incentivos tributários, renúncia de receitas e gastos tributários) é a ausência de consensos. Haja vista a ausência de diploma legal no país que veicule tais definições expressa e objetivamente, sem contradições, cada autor ou órgão/instituição possui a sua definição e/ou classificação, de acordo com as concepções que institucionalmente defende ou competências que lhes incumbem. Porém, o que não nos parece correto é atribuir a determinada lei sentido desconectado daquele que é sua finalidade, para impor alertas ou recomendações aos órgãos fiscalizados pelo TCU.

23. Nessa direção, e tendo em conta as definições acima colacionadas, não nos parece correta a afirmação versada no item 48 do Relatório Preliminar do TCU de que "(...) **a LRF reconhece que qualquer medida que importe perda de arrecadação, ainda que não classificada formalmente como "gasto tributário", constitui uma renúncia de receita**".

24. Segundo constatado por esta parecerista, há doutrinadores que entendem existir uma equivalência entre as expressões benefícios e incentivos tributários, renúncia de receitas tributárias e gastos tributários. Seriam, pois, todas sinônimos. Contudo, há os que compreendem que a concessão de benefícios e incentivos tributários produzem a renúncia de receitas, e que, portanto, não são sinônimos, mas causa e consequência. Atualmente "gasto tributário" tem sido referido em substituição a benefícios e incentivos tributários e à renúncia de receitas.

25. O Acórdão 747/2010 (Processo TC-015.052/2009-7) trouxe o conceito de renúncia de receitas tributárias, para fins de aplicação do art. 14 da LRF, como sendo "Além de compor um desvio ao sistema tributário de referência, um gasto tributário deve ter finalidades similares às da despesa pública, possuindo, portanto, uma lógica orçamentária associada. Constituem desonerações utilizadas como alternativas às ações políticas de governo, com objetivos de promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento, mas sim por meio do sistema tributário". Nesse Acórdão, o TCU fez referência ao conceito adotado pela RFB a partir de 2003, e, também, ao fato de que a partir de 2005, a LDO passou a dispor sobre o conceito de incentivo ou benefício de natureza tributária, existindo consonância entre ambas as disposições. Aduziu, ainda, que "o tratamento da renúncia como gasto, conforme o conceito adotado no DGT e na LDO, está em harmonia com o espírito que orientou o legislador na elaboração da LRF: o equilíbrio fiscal. Isto porque o equilíbrio fiscal perseguido pela LRF pode ser afetado tanto pela realização de despesas de forma pouco parcimoniosa quanto pela renúncia ilimitada de receitas."

26. No Referencial de Controle de Benefícios Tributários, publicação mais atual do TCU acerca da temática, a Corte (...) não se restringiu à expressão "gastos tributários" porque o conceito utilizado pela SRFB não abarcaria a totalidade dos benefícios tributários, instrumentos que utilizam a redução da carga tributária para promoção de objetivos de políticas públicas e que seriam passíveis de controle e fiscalização. Assim, o órgão entendeu que **subsídios seria o gênero, sinônimo de benefício e incentivo fiscal, composto por três espécies de benefícios - benefícios tributários, benefícios financeiros e benefícios creditícios. Os benefícios tributários, por sua vez, seriam divididos em dois grupos - o dos gastos tributários e o de outras desonerações.** Entretanto, como dito, o TCU não determinou que ao grupo de "outras desonerações" se aplicasse o art. 14 da LRF.

27. E nem poderia, porque o art. 14 da LRF disciplina justamente o grupo dos gastos tributários, aqui entendidos, conforme maioria da literatura jurídica brasileira considera, como sinônimo de benefícios tributários, com desvios ao Sistema Tributário de Referência. As "outras desonerações" a que o Referencial de Controle de Benefícios Tributários do TCU alude seriam desonerações que muito embora possam produzir algum tipo de impacto na arrecadação não se submetem ao art. 14 da LRF, por expressa disposição dele próprio. É o caso dos tributos regulatórios, cujo § 3º do art. 14 da LRF reza que:

Art. 14.
§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:
I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos [incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição](#), na forma do seu [§ 1º](#);
II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

28. Sobre o argumento da doutrina de que o *caput* do art. 14 da LRF dá a entender que benefício tributário e renúncia de receitas são conceitos diferentes, no sentido de que renúncia de receitas seria uma das possíveis consequências do benefício tributário, e de que haveria benefício tributário do qual resultaria renúncia de receitas e benefício que não acarretaria esse resultado, a assertiva nos parece correta, sobretudo ao tomarmos como referência os ensinamentos do Ministro do TCU Weder de Oliveira que expõe: "Ao que parece, o legislador da LRF pensou numa concepção de benefício tributário mais abrangente, como, por exemplo, uma que abarcasse o parcelamento de dívidas tributárias sem abatimentos, situação que não deixa de ser sentida como um benefício, mas que não se enquadra num conceito de benefício tributário mais restrito, como aquele que se associa à ideia de renúncia de receita, como expusemos anteriormente. **Portanto, pode-se compreender que o caput do art. 14 tomou a expressão benefício tributário em sentido amplo, sendo "benefício tributário do qual decorra renúncia de receita" o seu sentido estrito, que é o sentido técnico pelo qual comumente se toma o termo.** Visto assim o dispositivo, não há contradição naquela expressão".

29. Logo, quando o *caput* do art. 14 da LRF estatui que **"A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita"** deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)", considerando que ele adjetivou a **concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária**, com a expressão **"da qual decorra renúncia de receita"**, o artigo 14 da LRF está tratando de benefício tributário em sentido estrito, ou seja, **aquele que o art. 14 da LRF entende que produz o efeito de gasto tributário ou de renúncia de receitas.**

30. Reforça a assertiva o fato de que a consequência da renúncia de receitas advindas da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária é a necessidade da implementação de uma das medidas dispostas nos incisos do *caput* do art. 14 da LRF - I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

31. **Com este raciocínio não estamos defendendo que a manipulação de alíquotas dos impostos regulatórios, por exemplo, não produz impacto nas receitas da União, mas que, por uma opção do legislador, não se traduz em um gasto tributário ou em uma renúncia de receitas para os efeitos do art. 14 da LRF.** É óbvio que medidas como a exemplificada podem produzir perda de arrecadação, mas não para os efeitos do art. 14 da LRF. Atribuir o efeito de gasto tributário ou renúncia de receitas a benefícios ou incentivos tributários que por disposição do próprio art. 14 da LRF estão excluídos dos seus termos é assumir o papel de legislador positivo, função que não figura entre as atribuições do TCU.

32. Por todo o exposto, não nos parece adequado atribuir ao art. 14 da LRF abrangência maior do que ele possui, inclusive, a teor expresso e literal de seu *caput* e de seu § 3º. Equivocadamente, a concepção utilizada no Relatório Preliminar do TCU, de igualar benefício tributário a renúncia de receitas e diferenciá-los de gasto tributário provoca essa confusão de conceitos e, portanto uma confusão na interpretação art. 14 da LRF. Não se desmerece, contudo, a importância dos dados totais relativamente às perdas de arrecadação com benefícios tributários em geral, mas incluir todo e qualquer benefício na abrangência do art. 14 da LRF, quando a própria Lei os exclui (quando adjetiva os que estão sob o seu manto - benefícios ou incentivos de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita), não encontra racionalidade jurídica e tampouco amparo legal ou doutrinário.

33. Renúncia de receitas tributárias é sinônimo de gasto tributário. Renúncia de receitas tributárias não necessariamente é sinônimo de benefício ou incentivo tributário. Benefícios ou incentivos tributários em sentido lato são todos aqueles que ocasionam algum tipo de favorecimento a grupos determinados de contribuintes, não obrigatoriamente transfigurados em renúncia de receitas ou gasto tributário; benefícios ou incentivos tributários em sentido estrito seriam, ao contrário, os que ocasionam renúncia de receitas ou gasto tributário e, portanto, devem obediência ao art. 14 da LRF.

34. Ainda que se admitisse renúncia de receita como sinônimo de benefício ou de incentivo tributário com base no § 1º do art. 14 da LRF, é imprescindível ter presente que os exemplos dados pelo legislador no citado § 1º compreendem somente institutos que ocasionam gastos tributários. Daí, porque, apesar da impropriedade do texto legal e de eventuais confusões por ele geradas, a renúncia ali positivada é efetivamente no sentido de gasto tributário, decorrente de benefícios que implicam desvios ao Sistema Tributário de Referência (STR).

35. **O art. 14 da LRF não disciplina os benefícios ou incentivos tributários em sentido lato, mas tão somente os benefícios ou incentivos tributários em sentido estrito, ou seja, os que ocasionam renúncia de receitas ou gasto tributário como consequência de desvios ao STR. Estender o regramento do art. 14 da LRF para todo e qualquer tipo de benefício ou incentivo tributário, mesmo que deles não decorram renúncia de receitas ou gastos tributários é um equívoco desmedido. Em outras palavras, o fundamento utilizado no Relatório Preliminar do TCU, de que o art. 14 da LRF se aplicaria a todo e qualquer benefício ou incentivo tributário, está equivocado e precisa ser retificado.**

36. Ademais, no tocante à necessidade de que a medida esteja acompanhada de estimativas do seu impacto no orçamento em decretos, existe também um outro argumento importante a ser trazido à baila. Trata-se do entendimento da PGFN (Parecer Conjunto SEI nº 39/2020/ME) e do próprio TCU (Acórdão TCU nº 2532/2021 - Plenário) no sentido de que o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o qual determina que "A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro", **não se aplica a atos normativos que não figure no art. 59 da Constituição Federal (CF)**, que são: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos e VII - resoluções (CASTILHOS, Núbia Nette Alves Oliveira de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e as Renúncias de Receitas Tributárias: uma abordagem conceitual do art. 14 da LRF.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 60-61):

Quanto à interpretação da expressão "proposição legislativa", vige o entendimento mais restritivo na PGFN (Parecer Conjunto SEI nº 39/2020/ME - citado no Acórdão TCU nº 2532/2021 - Plenário), e no TCU, de que ela se refere exclusivamente às espécies do art. 59 da CF, com exceção das emendas constitucionais, não englobando os atos do Poder Executivo. A compreensão dada ao termo incurso no art. 113 do ADCT corresponde àquela que resulta de um processo legislativo, assim, o mencionado artigo se aplicaria somente aos atos do Poder Executivo que se submetam ao processo legislativo e aos atos do próprio Poder Legislativo constantes do art. 59 da CF.

Inicialmente, o TCU entendeu pela aplicação do art. 113 do ADCT aos atos do Poder Executivo (Acórdão nº 2832/2020-Plenário). Em momento posterior, por intermédio do Acórdão TCU nº 2532/2021-Plenário, a Corte reviu seu posicionamento, passando à compreensão de que tais atos normativos, a exemplo de decretos e portarias, não são alcançados pelo dispositivo. (Grifos nossos).

37. Tomando-se como exemplos os impostos regulatórios, cujas alíquotas podem ser manipuladas por ato do Poder Executivo federal, segundo art. 153, § 1º da CF, pelo entendimento jurídico vigente até a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2024, sequer precisariam estar acompanhadas de estimativa de impacto orçamentário e financeiro. A partir da LDO de 2024 (Lei nº 14.791, de 29 de dezembro de 2023, *caput* do art. 132), os atos infralegais que importem renúncia de receitas também passaram à obrigatoriedade da apresentação do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devam entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes.

38. Nesse contexto, é totalmente desarrazoada a interpretação constante do Relatório Preliminar do TCU de incluir todos os benefícios tributários na abrangência do art. 14 da LRF, igualando todos às renúncias de receitas tributárias. Os benefícios e incentivos tributários que não ocasionam renúncia de receitas ou gasto tributário, os benefícios expressamente afastados por expressa disposição do art. 14 da LRF (no caso do § 3º do artigo), ou as renúncias que não sejam consequência de desvios ao Sistema Tributário de Referência, não estão abarcados, ou não estão "de acordo" ou "aderentes" ao art. 14 da LRF.

39. Raciocínio diferente, nos termos do Relatório Preliminar do TCU, acabaria por obrigar a que todos os benefícios e incentivos tributários, mesmo os que não ocasionam renúncia de receitas ou gastos tributários, atendam aos comandos dos incisos I ou II do art. 14 da LRF, o que seria, verdadeiramente, uma incongruência jurídica, porque se a regra de ouro do mencionado artigo é o equilíbrio fiscal, em tais casos, de ausência de renúncia de receitas, não há desequilíbrio fiscal a ser enfrentado. Em suma, o art. 14 da LRF disciplina somente o que representa renúncia de receitas, aqui entendida como sinônimo de gasto tributário.

40. Demais benefícios ou incentivos tributários, ou "outras desonerações", como chamados pelo TCU no Referencial de Controle de Benefícios tributários, que possuem efeito sobre a receita ou sobre a arrecadação, não se subsumem às regras do art. 14 da LRF e devem ser controlados sob outros fundamentos legais e jurídicos.

41. O segundo ponto que chama a atenção e encerra questão jurídica é atinente à interpretação a ser conferida ao inciso II do § 1º do art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021 (EC nº 109, de 2021):

Art. 4º O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros.

§ 1º As proposições legislativas a que se refere o caput devem propiciar, em conjunto, redução do montante total dos incentivos e benefícios referidos no caput deste artigo:

I - para o exercício em que forem encaminhadas, de pelo menos 10% (dez por cento), em termos anualizados, em relação aos incentivos e benefícios vigentes por ocasião da promulgação desta Emenda Constitucional;

II - de modo que esse montante, no prazo de até 8 (oito) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto.

§ 2º O disposto no **caput** deste artigo, bem como o atingimento das metas estabelecidas no § 1º deste artigo, não se aplica aos incentivos e benefícios:

I - estabelecidos com fundamento na [alínea "d" do inciso III do caput](#) e no [parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal](#);

II - concedidos a entidades sem fins lucrativos com fundamento na [alínea "c" do inciso VI do caput do art. 150](#) e no [§ 7º do art. 195 da Constituição Federal](#);

III - concedidos aos programas de que trata a [alínea "c" do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal](#);

IV - relativos ao regime especial estabelecido nos termos do [art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias](#), às áreas de livre comércio e zonas francas e à política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de semicondutores, na forma da lei; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 121, de 2022](#))

V - relacionados aos produtos que compõem a cesta básica; e

VI - concedidos aos programas estabelecidos em lei destinados à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para estudantes de cursos superiores em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.

§ 3º Para efeitos deste artigo, considera-se incentivo ou benefício de natureza tributária aquele assim definido na mais recente publicação do demonstrativo a que se refere o [§ 6º do art. 165 da Constituição Federal](#).

§ 4º Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

III - redução gradual de impostos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o **caput** deste artigo.

42. De acordo com o item 142 do Relatório Preliminar do TCU, "A trajetória dos benefícios tributários federais, desde a promulgação da EC 109/2021 — que fixou a meta de redução gradual das renúncias até o limite de 2% do PIB em 2029 —, segue em sentido contrário ao determinado pela Constituição, registrando aumento de 4,67% em 2021 para 4,74% em 2025. Esse cenário é agravado pela inexistência de um plano efetivo em execução pelo Executivo para a redução das renúncias e pela ausência de aprovação, pelo Legislativo, do Plano de Redução Gradual de Incentivos e Benefícios Tributários, o que evidencia elevado risco de descumprimento da meta constitucional de limitação dos benefícios tributários a 2% do PIB até 2029." Abaixo, mais alguns excertos:

143. De fato, consoante o art. 4º, § 1º, I e II, da EC 109/2021, requer-se do Poder Público (*in casu*, Executivo e Legislativo) a adoção de providências concretas (planos, medidas administrativas e/ou legislativas) para consubstanciar o ditame constitucional: a redução dos benefícios tributários. Veja-se:

(...).

144. Ainda que se diga que o retrotranscrito dispositivo constitucional da EC 109/2021 encampa norma de eficácia limitada programática (porque depende de legislação ulterior para produzir plenamente todos os seus efeitos), é de se ressaltar que tais normas possuem eficácia mínima ao entrarem em vigor. Conforme José Afonso da Silva (citado por George Salomão Leite), as normas programáticas não são desprovidas de eficácia jurídica e, inclusive, abaixo estão as hipóteses em que as normas constitucionais programáticas são dotadas de eficácia direta,

imediate e vinculante, que é quando (in LEITE, 2020, p. 70-71):

(...).

145. É de se ver, portanto, que as normas de eficácia limitada geram efeitos desde logo, efeito negativo (revogam disposições anteriores incompatíveis e impedem atos posteriores contrários) e efeito vinculativo (obrigam o Poder Público a editar as normas complementares sob pena de omissão), razão pela qual inexistente norma desprovida da capacidade de produzir efeitos, sobretudo quando se trata de normas de estatura constitucional.

146. Corroborando, escorado em lições da doutrina (SANTOS, 2025, p. 299; LENZA, 2022, p. 352), ainda é de se ter em mente o princípio de hermenêutica constitucional da “máxima efetividade das normas constitucionais” (também chamado de princípio da interpretação efetiva), segundo o qual a Constituição, ápice do ordenamento jurídico, deve ser interpretada de modo a se otimizar o conteúdo de suas normas, buscando o máximo de realização prática possível em cada caso, razão pela qual os intérpretes e o Poder Público devem preferir sentidos que ampliem a realização dos comandos constitucionais e, por conseguinte, evitar interpretações esvaziadoras.

147. **Enfim, no caso da EC 109/2021, isso significa que, embora dependa de lei para complementar o seu detalhamento, ela já vincula o Executivo e o Legislativo a não agir contrariamente à meta (por exemplo, não criar novos benefícios que elevem a renúncia), de sorte que já é exigível do Poder Público a adoção de providências concretas (planos, medidas administrativas e legislativas) para concretizar a redução das renúncias.**

148. Nada obstante isso, o que se observou, contudo, foi que a relação “gasto tributário” sobre o PIB, em vez de descer, subiu de 4,67% (2021) para 4,98% (2023), com projeções de 4,89% (2024) e 4,74% (2025).

150. Ademais disso, impende sempre frisar que esses números e percentuais, constantes dos DGT, subavaliaram o montante total do universo de benefícios tributários, porquanto só levam em consideração os benefícios tributários considerados como gastos tributários, segundo metodologia da RFB, de modo que acaba por não açambarcar todo aquele universo, em inobservância ao art. 4º, § 3º, EC 109/2021 c/c o art. 165, § 6º, da CF, conforme já explanado no subchado 1.1.

151. Como agravante, a RFB informa que não há estudos no Cetad acerca do cumprimento do teto de 2% do PIB para benefícios tributários, e que, ademais, não realiza o acompanhamento do teto de 2% do PIB para benefícios tributários (vide Nota Cetad/Copan 76/2025, peça 18, p. 5).

152. Corroborando, tanto a RFB, quanto o Ministério da Fazenda, não forneceram informações quando solicitados a detalhar a evolução ano a ano, de 2021 a 2025, dos valores e dos percentuais de todos os benefícios tributários em relação ao PIB e em relação ao limite de 2% da EC 109/2021 (vide Nota Cetad/Copan 76/2025, peça 18, p. 2, 5-6).

153. Noutro giro, especificamente em relação ao Legislativo, também é de se ver que, em levantamento dos projetos de lei em tramitação, observa-se por parte deste Poder uma certa mora no disciplinamento do mandamento constitucional trazido pela EC 109/2021.

154. **Nesse particular, especificamente em relação ao PL 3203/2021, que visa a disciplinar a EC 109/2021, observa-se que o Plano de Redução Gradual de Incentivos e Benefícios Federais de Natureza Tributária da SUTRI/RFB e o Parecer 00055/2021/DECOR/CGU/AGU, anexados ao referido PL, defendem excluir, da base de cálculo das metas, as exceções do § 2º do art. 4º da EC 109/2021** (vale registrar, consoante a fala da Procuradora do Ministério Público de Contas da São Paulo, Élica Graziane Pinto, na reunião realizada por esta equipe para apresentação do Painel de Referência da Matriz de Planejamento Benefícios Tributários, via Teams, em 14/8/2025, **que tais exceções acabam por figurar como verdadeiras imunidades às avessas com o fito de tornar perene essas renúncias fiscais**), **em sentido diametralmente oposto, o Parecer SEI 10081/2021/ ME (peça 48, p. 1-14) sustenta incluir essas exceções na base, ainda que não sofram redução, sob pena de esvaziar a meta, na medida em que a redução real seria de apenas 0,06 do PIB entre 2021 e 2029 se totalmente excluídas, segundo previsão do DGT PLOA de 2021** (<https://www.gov.br/receitaefederal/pt-br/centrais-deconteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-ploa-2021-quadros/>).

155. **Analisando esse impasse o TCU deliberou no sentido de que “a aplicação do disposto no art. 4º da EC 109/2021 necessita ser amplamente debatida no âmbito do Congresso Nacional por ocasião da apreciação do PL 3.203/2021”** (cite, p. ex., o subitem do 4.1.2.9.1 do Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República do exercício de 2021 – TC 008.731/2022-5 e o relatório do Acórdão 1691/2023-TCU-Plenário – TC 043.192/2021-1).

156. Isso posto, a depender de qual interpretação prevaleça, ter-se-á uma meta mais ou menos próxima de ser cumprida: com base no DGT – Série 2020–2025, tomando para o exemplo o ano de 2025, a razão GT/PIB é de 4,74% [= R\$ 587.421.239.129,00/R\$ 12.382.921.926.267,00], se as exceções integrarem a base, ou de 2,71% [= (R\$ 587.421.239.129,00 – R\$ 251.296.307.094,00)/R\$ 12.382.921.926.267,00], se excluídas, sendo sempre se ressaltar que, com a inclusão dos valores que estão de fora do DGT (e que devem ser agregados), tais percentuais aumentariam ainda mais e se agravaria ainda mais o quadro.

(...).

158. **Em síntese, independentemente da interpretação que vier a ser efetivamente adotada para o Plano de Redução Gradual, não há segurança de seu atingimento pois que faltam trajetória estimada, planos e acompanhamento formal pela RFB, além do fato de que a razão oficial não abrange os benefícios fora do DGT.**

159. Em arremate, cite-se como causa deste achado a baixa aderência do Poder Público à diretriz de redução das renúncias, pois que, apesar do comando constitucional, não houve alteração substancial nos procedimentos ou prioridades do Executivo e/ou do Legislativo para adequar-se a ele.

160. Como já mencionado anteriormente, tramitam no Congresso Nacional: o PLP 128/2025, que propõe uma redução mínima de 10% nos benefícios tributários, financeiros e creditícios no biênio 2025-2026; o **PLP 182/2025, que estabelece uma redução linear de 10% sobre incentivos de natureza tributária**; e o PLP 221/2025, que busca o corte de 10% nos benefícios financeiros e creditícios para 2026-2027, além de também propor uma redução linear em diversos benefícios tributários específicos.

161. **Entretanto, a falta de um plano escalonado alimenta a probabilidade de descumprimento do mandamento constitucional (e a EC 109/2021 foi resposta à necessidade de ajuste nas contas públicas), pois que, sem trajetórias definidas e sem controle efetivo ano a ano, a convergência para 2% do PIB até 2029 fica comprometida** e, ao revés, sugere que, mantida a tendência, o teto não seja atingido no prazo estipulado, tornando o desafio futuro ainda maior, exigindo reduções mais drásticas e concentradas nos anos finais do prazo, o que pode ser economicamente mais custoso e politicamente mais difícil de executar.

162. **Por derradeiro, à luz de todo o exposto, tem-se a caracterização de um problema que reclama a ação coordenada e cooperativa de ambos os poderes para ser plenamente efetivo, sendo de se chamar a atenção para o fato de que, o aumento do montante dos benefícios tributários em contrariedade aos ditames e espírito da EC 109/2021, é corroborado pela inexistência de trajetórias e metas oficiais para a convergência ao teto por parte do Executivo, somada à mora na aprovação do plano de redução gradual dos benefícios tributários federais por parte do Legislativo, de modo que não se afigura plausível assegurar que haverá a observância tempestiva da diretriz constitucional de reduzir o montante total de benefícios tributários a 2% do PIB até 2029** (EC 109/2021), ao contrário, o conjunto de evidências sinaliza risco relevante de inobservância, salvo se sobrevier, em curto prazo, plano integrado com padronização conceitual, metas anuais verificáveis e monitoramento público orientado a resultados.

163. **Desta feita, propõe-se alertar o Poder Executivo, com base no art. 59, § 1º, V, da LRF, sobre o risco elevado de não cumprimento do limite de 2% de benefícios tributários em relação ao PIB até 2029,**

considerando o panorama atual, em inobservância ao art. 4º, caput, e §§ 1º e 3º, da EC 109/2021.

164. Outrossim, propõe-se encaminhar para conhecimento do Congresso Nacional a informação sobre (i) o risco elevado da tendência de não cumprimento dos 2% dos benefícios tributários em relação ao PIB até 2029, considerando o panorama atual, e bem assim, sobre o fato de que (ii) a ausência de uma legislação disciplinando o Plano de Redução dos Benefícios Tributários enseja a inexistência de planos e/ou metas intermediárias para monitoramento efetivo do teto constitucional de 2% do PIB pela EC 109/2021 e deixa indefinida, e compromete, a questão da base de cálculo da referida meta.

43. A questão, objeto da longa, mas necessária transcrição acima vertida, está em saber se a redução versada no inciso II do § 1º do art. 4º da EC nº 109, de 2021, sob a perspectiva das competências do Presidente da República, esgotou-se com o envio do PLP nº 3.203/21 ao Congresso Nacional, ou se vincula obrigação continuada aos sucessivos Chefes do Poder Executivo federal.

44. O caput do art. 4º da EC nº 109, de 2021, determina que o Presidente da República **deveria** encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação da citada EC, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros. O § 1º do referido artigo, dispôs que **tais proposições legislativas referidas no caput, deveriam propiciar, em conjunto, redução do montante total dos incentivos e benefícios de pelo menos 10% (dez por cento) em termos anualizados, em relação aos incentivos e benefícios vigentes por ocasião da promulgação EC, para o exercício em que as propostas fossem encaminhadas, de maneira que esse montante, no prazo de até 8 (oito) anos, não ultrapassasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto.**

45. Sob o ponto de vista eminentemente jurídico e sem nenhum juízo de valor quanto ao mérito da questão, a interpretação literal do dispositivo constitucional parece não deixar margem de dúvidas de que, quanto ao aspecto formal, o ditame constitucional já foi cumprido com o encaminhamento do PL nº 3.203/21 ao Congresso Nacional pelo então Presidente da República. Se o referido Projeto de Lei não atende ao comando constitucional ou é insuficiente para tanto, esta é outra discussão. O que não é razoável, repita-se, num enfoque puramente jurídico-formal, é conferir interpretação expansiva no tempo para dispositivo cujos efeitos se esauriram a partir da remessa do PL nº 3.203/21 ao Parlamento.

46. Da EMI nº 248/2021 ME, consta a seguinte explicação sobre o plano encaminhado pelo então chefe do Poder Executivo Federal, que corrobora o racional jurídico ora esposado:

Senhor Presidente da República,

Submeto a sua apreciação o Projeto de Lei que promove redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária.

2. Atendendo às disposições do art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, cuja interpretação detalhada constou do Parecer nº 00055/2021/DECOR/CGU/AGU, de 13 de setembro de 2021, do Departamento de Coordenação e Orientação de Órgãos Jurídicos, da Consultoria-Geral da União, da Advocacia-Geral da União, elaborou-se Plano de Redução Gradual de Incentivos e Benefícios Federais de Natureza Tributária e, em consequência, encaminha-se a presente proposição legislativa, com as respectivas estimativas de impactos orçamentários e financeiros.

3. O referido Plano de Redução propõe-se inicialmente que diversos benefícios fiscais que possuem prazo determinado não sejam prorrogados ao final do prazo de suas vigências. Dessa forma, não seriam prorrogados 7 benefícios que findam em 2022, 4 que findam em 2023, 8 que findam em 2024 e 1 que tem o prazo final previsto para 2025. Essa medida não está prevista no texto normativo encaminhado porque não se trata de revogação, mas de mera não prorrogação.

4. Além disso, para alcançar o montante de redução exigido pelo inciso I do artigo 4º da Emenda Constitucional 109, de 2021, o citado Plano de Redução também: a) revogar o benefício da redução de 70% no IRRF sobre as remessas na aquisição de obras estrangeiras (arts. 3º e 3º-A da Lei nº 8.685, de 1993); b) reduzir o valor de estimativas de renúncia decorrente do benefício de redução do IPI na importação de autopeças (arts. 20 a 26 da Lei nº 13.755, de 2018) dos atuais R\$ 667 milhões para R\$ 469 milhões (redução de R\$ 198 milhões no valor da renúncia).

5. Ainda, o Plano propõe revogar em 01 de janeiro de 2022 os diversos benefícios fiscais cuja revogação já consta do texto do Projeto de Lei nº 2.337, de 2021 (Reforma do Imposto sobre a Renda), aprovado pelo plenário da Câmara dos Deputados em sessões nos dias 01 e 02 de setembro de 2021, e encaminhado para continuidade de tramitação perante o Senado Federal.

47. É de se registrar, contudo, o encaminhamento do PLP nº 182, de 2025, pelo atual Presidente da República ao Congresso Nacional, apresentado pelo Líder do Governo, Deputado José Guimarães, que "dispõe sobre a redução de incentivos e benefícios de natureza tributária concedidos no âmbito da União e estabelece a responsabilidade solidária de terceiros pelo recolhimento de tributos incidentes sobre a exploração de apostas de quota fixa." Nos termos da justificativa do aludido PLP:

O art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, determina que o montante total dos incentivos e benefícios federais de natureza tributária não devem ultrapassar 2% (dois por cento) do Produto Interno Bruto no prazo de 8 (oito) anos, contado do prazo de vigência da emenda.

A proposta prevista no Capítulo II insere-se em um contexto de necessidade premente de aprimoramento da política fiscal do País, com vistas a restaurar o equilíbrio das contas públicas, promover a eficiência econômica e fortalecer a justiça tributária.

O Brasil enfrenta um cenário de constante desequilíbrio orçamentário, com despesas superando consistentemente as receitas. Nesse panorama, os gastos tributários, representados pela concessão de incentivos e benefícios tributários, atingiram patamares significativos, exercendo uma pressão considerável sobre o orçamento federal. Tais renúncias de receita, muitas vezes concedidas de forma perene e sem a devida avaliação de seus resultados, comprometem a capacidade do Estado de financiar serviços essenciais à população, como saúde, educação e segurança pública.

A redução proposta não busca a eliminação completa desses benefícios, mas sim uma modulação que permita ao Estado reaver parte da receita perdida, sem, contudo, inviabilizar a competitividade do setor produtivo ou prejudicar programas sociais estratégicos. O projeto baseia-se em princípios de equidade e responsabilidade fiscal, propondo uma abordagem transparente e gradual para a readequação do sistema de incentivos fiscais.

Assim, o projeto tem como objetivo principal reduzir os gastos tributários e contribuir com o equilíbrio orçamentário. O aumento de arrecadação decorrente da medida poderá ser direcionado para o financiamento de políticas públicas prioritárias e a redução da dívida pública.

A proposta define as regras para a redução dos incentivos, abordando:

1. Tributos alcançados – a proposta incide sobre os principais tributos federais, garantindo um impacto amplo na arrecadação;

2. Benefício Tributário – o projeto elenca os incentivos e benefícios tributários que deverão ser reduzidos, abrangendo desde alíquotas zero e isenções até regimes especiais de tributação; e

3. Método de Redução – a redução é implementada de forma cumulativa, com percentuais específicos para cada tipo de benefício (isenções, alíquotas reduzidas, créditos presumidos etc.). A finalidade é aplicar uma alíquota mínima ou reduzir o valor do benefício em 10% (dez por cento), conforme o caso.

O texto também estabelece explicitamente quais benefícios não serão afetados, como as imunidades constitucionais e os incentivos com condições onerosas já cumpridas, garantindo a segurança jurídica e a proteção de direitos adquiridos. (grifos nossos).

(...).

48. Independentemente da compreensão de cumprimento material do *caput* e incisos I e II do art. 4º da EC nº 109, de 2021, constata-se a preocupação, e o estabelecimento de medidas concretas por parte do atual chefe do Poder Executivo, para que os referidos dispositivos constitucionais sejam observado sob a perspectiva do mérito. Assim, é necessário que se faça o devido corte na discussão, no sentido de que, ao menos formalmente, o comando foi atendido com a remessa do PL nº 3.203, de 2021, ao Parlamento.

49. Ao que parece, o debate, sob todos os aspectos relevante para o saneamento das finanças públicas do país, deve se circunscrever ao mérito, se o plano encaminhado em 2021 foi suficiente, ou não, para o atingimento das metas de diminuição dos gastos tributários em vigência.

50. Por fim, mas não menos importante, vale registrar que tramita nesta PGFN/CAT o Projeto de Lei Complementar nº 128, de 2025, em fase de sanção presidencial, o qual, em nossa avaliação, tem o potencial de elidir diversos apontamentos constantes do Relatório Preliminar do TCU, haja vista que "dispõe sobre a redução e os critérios de concessão de incentivos e benefícios de natureza tributária, financeira ou creditícia concedidos exclusivamente no âmbito da União e estabelece a responsabilidade solidária de terceiros pelo recolhimento de tributos incidentes sobre a exploração de apostas de quota fixa, bem como altera as Leis Complementares nºs 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), 105, de 10 de janeiro de 2001, e 215, de 21 de março de 2025, e as Leis nºs 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e 8.137, de 27 de dezembro de 1990."

51. O Capítulo II do mencionado PLP dispõe sobre "Critérios, objetivos, metas de desempenho, regras de avaliação e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia"; o Capítulo III, trata "Da redução dos incentivos e benefícios federais de natureza tributária; e o art. 5º da Seção II do Capítulo III do PLP 128, cuida "Da limitação do valor total dos incentivos e benefícios tributários." Em outras palavras, o PLP estabelece regras sobre governança, redução e limitação do valor total dos incentivos e benefícios tributários, que não poderá ultrapassar dois por cento do PIB.

III

52. Em conclusão:

52.1. A afirmação contida nos itens 48 e seguintes do Relatório Preliminar do TCU, na linha de que o art. 14 da LRF deve ser observado também nos casos em que não exista gasto tributário envolvido na concessão do benefício fiscal, juridicamente, é desarrazoada e carente de fundamentação legal e doutrinária. Os benefícios e incentivos tributários que não ocasionam renúncia de receitas ou gasto tributário, os benefícios expressamente afastados por expressa disposição do art. 14 da LRF (no caso do § 3º do artigo), ou as renúncias que não sejam consequência de desvios ao Sistema Tributário de Referência, não estão abarcados, ou não estão "de acordo" ou "aderentes" ao art. 14 da LRF.

52.2. Quando o *caput* do art. 14 da LRF estatui que "A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)", considerando que ele adjetivou a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, com a expressão "da qual decorra renúncia de receita", o artigo 14 da LRF está tratando de benefício tributário em sentido estrito, ou seja, aquele que o art. 14 da LRF entende que produz o efeito de gasto tributário/renúncia de receitas.

52.3. Renúncia de receitas tributárias é sinônimo de gasto tributário. Renúncia de receitas tributárias não necessariamente é sinônimo de benefício ou incentivo tributário. Benefícios ou incentivos tributários em sentido lato são todos aqueles que ocasionam algum tipo de favorecimento a grupos determinados de contribuintes, não obrigatoriamente transfigurados em renúncia de receitas ou gasto tributário; benefícios ou incentivos tributários em sentido estrito seriam, ao contrário, os que ocasionam renúncia de receitas ou gasto tributário e, portanto, devem obediência ao art. 14 da LRF. Ainda que se admitisse renúncia de receita como sinônimo de benefício ou de incentivo tributário com base no § 1º do art. 14 da LRF, é imprescindível ter presente que os exemplos dados pelo legislador no citado § 1º compreendem somente institutos que ocasionam gastos tributários. Daí, porque, apesar da impropriedade do texto legal e de eventuais confusões por ele geradas, a renúncia ali positivada é efetivamente no sentido de gasto tributário, decorrente de benefícios que implicam desvios ao STR.

52.4. O art. 14 da LRF não disciplina os benefícios ou incentivos tributários em sentido lato, mas tão somente os benefícios ou incentivos tributários em sentido estrito, ou seja, os que ocasionam renúncia de receitas ou gasto tributário. Estender o regramento do art. 14 da LRF para todo e qualquer tipo de benefício ou incentivo tributário, mesmo que deles não decorram renúncia de receitas ou gastos tributários é um equívoco conceitual. Em outras palavras, o fundamento utilizado no Relatório Preliminar do TCU, de que o art. 14 da LRF se aplicaria a todo e qualquer benefício ou incentivo tributário, precisa ser retificado. Raciocínio diferente acabaria por obrigar a que todos os benefícios e incentivos tributários, mesmo os que não ocasionam renúncia de receitas ou gastos tributários, atendam aos comandos dos incisos I ou II do art. 14 da LRF, o que seria, verdadeiramente, uma incongruência jurídica, porque se a regra de ouro do mencionado artigo é o equilíbrio fiscal, em tais casos, de ausência de renúncia de receitas ou de gasto tributário, não há desequilíbrio fiscal a ser enfrentado. Em suma, o art. 14 da LRF disciplina somente o que representa renúncia de receitas, aqui entendida como sinônimo de gasto tributário.

52.5. Demais benefícios ou incentivos tributários, ou "outras desonerações", como chamados pelo TCU no Referencial de Controle de Benefícios Tributários, que possuem efeito sobre a receita ou sobre a arrecadação, não se subsumem às regras do art. 14 da LRF e devem ser controlados sob outros fundamentos legais e jurídicos. A manipulação de alíquotas dos impostos regulatórios, por exemplo, produz impacto nas receitas da União, mas que, por uma opção do legislador, não se traduz em um gasto tributário ou em renúncia de receitas para os efeitos do art. 14 da LRF. Medidas como a exemplificada podem produzir perda de arrecadação, mas não para os efeitos do art. 14 da LRF.

52.6. No que concerne à interpretação a ser conferida ao inciso II do § 1º do art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 2021, sob o ponto de vista eminentemente jurídico e sem nenhum juízo de valor quanto ao mérito da questão, a interpretação literal do dispositivo constitucional parece não deixar margem de dúvidas de que, quanto ao aspecto formal, o ditame constitucional já foi cumprido com o encaminhamento do PL nº 3.203/21 ao Congresso Nacional pelo então Presidente da República. Se o referido Projeto de Lei não atende ao comando constitucional ou é insuficiente para tanto, esta é outra discussão. O que não é razoável, repita-se, num enfoque puramente jurídico-formal, é conferir interpretação expansiva no tempo para dispositivo cujos efeitos se esgotaram (formalmente considerando) a partir da remessa do PL nº 3.203/21 ao Parlamento.

52.7. Todavia, constata-se a preocupação, e o estabelecimento de medidas concretas por parte do atual chefe do Poder Executivo, para que os referidos dispositivos constitucionais sejam observados sob a perspectiva do mérito, como se comprova do encaminhamento do PLP nº 182, de 2025, pelo atual Presidente da República ao Congresso Nacional, apresentado pelo Líder do Governo, Deputado José Guimarães, que "dispõe sobre a redução de incentivos e benefícios de natureza tributária concedidos no âmbito da União e estabelece a responsabilidade solidária de terceiros pelo recolhimento de tributos incidentes sobre a exploração de apostas de quota fixa.

52.8. Além disso, é fundamental lembrar que tramita nesta PGFN/CAT o Projeto de Lei Complementar nº 128, de 2025, em fase de sanção presidencial, o qual, em nossa avaliação, tem o potencial de elidir diversos apontamentos constantes do Relatório Preliminar do TCU, uma vez que estabelece regras sobre governança, redução e limitação do valor total dos incentivos e benefícios tributários.

Documento assinado eletronicamente

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 4786/2025/MF**.
2. Ao Procurador-Geral Adjunto Tributário para apreciação

TIAGO DO VALE
Coordenador de Assuntos Tributários

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o **Parecer SEI nº 4786/2025/MF**.
2. Encaminhe-se à Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Fazenda (AECI/MF), com sugestão de posterior encaminhamento à AGU.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA
Procurador-Geral Adjunto Tributário



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 23/12/2025, às 11:53, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Tiago do Vale, Coordenador(a)**, em 23/12/2025, às 15:02, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 23/12/2025, às 15:49, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 26/12/2025, às 10:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **56271329** e o código CRC **14C83CFA**.